

Леженко Л.І.

*ДВНЗ "Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана"***ОБЛІК ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ, ЯК ОСНОВНОЇ СКЛАДОВОЇ
ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ**

Анотація. *В статті розглядається економічна сутність категорії доходу, його оцінка, порядок визнання та класифікація; особливості відображення доходів від реалізації (отриманих на внутрішньому ринку та при експорті) в системі рахунків бухгалтерського обліку.*

Ключові слова. Дохід, фінансовий результат, оцінка, дохід від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг), внутрішній ринок, експорт.

I. Вступ.

Категорія доходу розглядається в економічній теорії як збільшення ресурсної бази підприємства, яка використовується ним, по-перше, з метою компенсації уже здійснених (вичерпаних) витрат, і, по-друге, для накопичення з метою подальшого розширення та розвитку. Доходи можуть утворюватися внаслідок операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. В залежності від джерел утворення доходів змінюється їхня структура. Так, дохід від реалізації є результатом суспільного визнання споживчої вартості реалізованих товарів (робіт, послуг).

Про актуальність обліку доходів і фінансових результатів свідчить рівень її розгляду в наукових працях. Серед видатних вчених, які здійснили вагомий внесок у розвиток тематики доходів і результатів діяльності в бухгалтерському обліку, слід назвати Герасимовича А.М., Кірейцева Г.Г., Кужельного М.В., Лінника В.Г., Німчинова П.П., Сопко В.В., Чумаченка М.Г.

Питанням обліку доходів і фінансових результатів присвячено багато наукових праць, зокрема дисертацій, основними з яких є роботи: Гуцайлюк Л.О., Деньги С.М., Кузьмінської О.Е. [1,2,4]. Особливу увагу автори приділили вдосконаленню первинних документів на відпуск матеріалів у виробництво, порядку формування інформації по обліку процесу виробництва; дослідженню та обґрунтуванню моменту реалізації продукції та виникненню доходів; розробці рекомендацій з реформування системи рахунків для відображення фінансових результатів за видами діяльності підприємства.

II. Постановка завдань.

Як економічна категорія, дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманим від продажу продукції, товарів, робіт, послуг. Важливе місце серед економічних категорій належить чистому доходу, який відображає вартість виробленого продукту для суспільства та

визначається як різниця між вартістю продукту і витратами на його виробництво. Саме тому, дана робота спрямована на дослідження економічної сутності доходу, порядку його визнання, оцінки та класифікації в національній та міжнародній практиці

III. Результати.

Кругообіг засобів на підприємстві завершується процесом продажу (або реалізацією), внаслідок якого господарюючий суб'єкт отримує виручку в грошовій формі. Остання авансується на відновлення процесу кругообігу засобів (придбання предметів праці, на оплату праці та на інші витрати наступного циклу виробництва), його безперервне повторення. При реалізації продукції підприємству відшкодовуються у грошовій формі витрачені засоби на виробництво та збут.

Вся продукція, отримана на підприємстві в результаті процесу виробництва, є валовою продукцією. Її вартість визначається суспільно необхідними витратами живої й уречевленої праці та складається з двох частин: вартості витрачених засобів виробництва, тобто перенесеної вартості, і вартості, створеної живою працею. Перша частина постійно відтворюється в натурально-речовій і вартісній формах, а тому вона не є доходом. Друга частина складається з вартості, знову створеної в процесі функціонування живої праці, і утворює валовий дохід. Таким чином, валовий дохід відображає знову створену в процесі виробництва вартість або вартість валової продукції без уречевленої праці.

Глобальні зміни у світовій економіці були визначальними факторами розробки та впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), які мають рекомендаційний характер при розробці та впровадженні національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО). Основою стандартів будь-якої країни та головною вимогою до фінансової звітності є правдиве відображення фінансового стану підприємства та його фінансових результатів у реальному часі.

Методологічні основи обліку доходів і відображення їх у звітності визначаються П(С)БО 15 "Дохід" та МСБО 18 "Дохід" [5,7]. Проаналізувавши основні положення зазначених стандартів слід зазначити, що більшість моментів є спільними. В першу чергу, це стосується критеріїв визнання доходу, класифікації доходів за видами діяльності, оцінки доходів, порядку відображення у звітності. Разом з тим між цими нормативними документами існують і деякі відмінності (табл. 1)

Таблиця 1

Співставлення основних ознак доходів у відповідності до національного та міжнародного стандартів

П(С)БО 15 "Дохід"	МСБО 18 "Дохід"
1. Поняття доходу	
Не розглядається.	Дохід – це валове надходження

(Поняття доходу наводиться в П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", у відповідності до якого, дохід – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників)

економічних вигод протягом певного періоду, що виникає в ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу

2. Не визнаються доходами

Суми податків і обов'язкових платежів, які підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала

Суми попередньої оплати, авансів у рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; надходження від первинного розміщення цінних паперів

Не розглядається

3. Оцінка доходу

Відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, які отримані або підлягають отриманню

Оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надається підприємством. Дохід виражається у тій сумі грошових коштів чи їх еквівалентів, які були отримані або підлягають отриманню.

4. Класифікація доходів

Групи доходів:

- 1) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- 2) інші операційні доходи;
- 3) фінансові доходи;
- 4) інші доходи;
- 5) надзвичайні доходи

Окрема увага приділяється визнанню доходом цільового фінансування

Види доходів:

- 1) дохід від реалізації товарів;
- 2) дохід від надання послуг;
- 3) відсотки, роялті, дивіденди.

Якщо підприємство залишає тільки незначний ризик володіння, операція вважається реалізацією і дохід визнається

5. Передача ризику

Не розглядається

Оцінка моменту, на який підприємство передає покупцеві суттєві ризики й винагороди від володіння, вимагає

	вивчення обставин операції. Якщо підприємство залишає за собою суттєвий ризик володіння, операція не розглядається як реалізація і дохід не визнається
6. Відповідність доходів і витрат	
Якщо дохід не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, які підлягають відшкодуванню. Визнаний дохід не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості	Доходи та витрати, які пов'язані з тією самою операцією або іншою подією визнаються одночасно; цей процес, як правило, називають відповідністю доходів і витрат. Дохід не може бути визнаний, якщо витрати не можливо достовірно оцінити; за таких обставин будь-яка вже отримана за продаж товарів компенсація визнається як зобов'язання
7. Розкриття інформації	
У фінансовій звітності наводиться (розкривається) така інформація: 1) облікова політика щодо визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від виконання і надання яких визнається за ступенем завершеності; 2) розподіл доходу за кожною групою доходу	
Вказується на необхідність розкриття суми доходу за бартерними контрактами в розподілі за групами доходів і частки доходу за бартерними контрактами з пов'язаними сторонами	Не розглядається

Отже, порівняння міжнародного і національного положень з обліку доходів і відображення їх у звітності дають змогу зробити висновок, що в МСБО 18 "Дохід" більш конкретизовано поняття доходу, порядок оцінки доходів, передача ризиків, але й П(С)БО 15 "Дохід" містить моменти, які, зокрема, зумовлені національними особливостями обліку (більш деталізована класифікація доходів, розкриття інформації в фінансовій звітності про доходи від здійснення бартерних операцій) [5,7].

Як зазначалося вище, доходом є збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників). Причому такі суми, як податок на додану вартість, акцизний збір не є економічними вигодами, що надходять на підприємство і не ведуть до збільшення власного капіталу. Отже вони виключаються з доходу.

Так, рахунок 70 "Дохід від реалізації" призначений для відображення доходу від реалізації на валовій основі, тобто з урахуванням податку на додану

вартість, акцизного збору та інших обов'язкових платежів [3,6]. За Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, дохід від реалізації відображається таким записом: дебет рахунку 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками" – кредит рахунку 70 "Дохід від реалізації" на загальну вартість реалізованої продукції (товарів) [3,6]. Подальшою операцією є виключення з доходу тієї його частки, що не належить підприємству (ПДВ, акцизного збору). За цією ж схемою відображається дохід від реалізації у Звіті про фінансові результати.

Виходячи з цього, доцільно змінити підхід до відображення в обліку операцій, пов'язаних з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), а саме спростити наведену схему по аналогії із схемою оприбуткування матеріальних цінностей, коли їхня собівартість відразу показується на так званій нетто-основі з одночасним відображенням податку на додану вартість на відповідному рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами". Тобто в результаті реєстрації облікової інформації про реалізацію продукції (товарів, робіт, послуг) необхідно робити такі записи: дебет рахунку 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками" на загальну суму заборгованості, кредит рахунку 70 "Дохід від реалізації" на суму чистого доходу від реалізації та кредит рахунку 64 "Розрахунки за податками й платежами" на суму ПДВ (акцизного збору чи інших обов'язкових платежів). Аналогічні коригування були б доцільними і у формі Звіту про фінансові результати. Вони відображають більш об'єктивну, реальну оцінку доходу від реалізації, "очищену" на частку у валовому доході, яка не належить безпосередньо підприємству, а має бути сплачена ним у вигляді податків та зборів до бюджету.

Таблиця 2

Деталізація рахунку 70 "Дохід від реалізації"

Рахунок	Субрахунок	Субрахунок другого порядку
70 "Дохід від реалізації"	701 "Дохід від реалізації готової продукції"	7011 "Дохід від реалізації готової продукції на внутрішньому ринку"
		7012 "Дохід від реалізації готової продукції на експорт"
	702 "Дохід від реалізації товарів"	7021 "Дохід від реалізації товарів на внутрішньому ринку"
		7022 "Дохід від реалізації товарів на експорт"
	703 "Дохід від реалізації робіт, послуг"	7031 "Дохід від реалізації робіт, послуг на внутрішньому ринку"
		7032 "Дохід від реалізації робіт, послуг на експорт"

Отже, такий підхід дасть можливість відображати у Звіті про фінансові результати, на єдиній методологічній основі, всі види доходів, які за затвердженою формою визначаються на нетто-основі (за винятком доходу від реалізації), тобто за вирахуванням часток доходів, що не належать підприємству.

Для накопичення облікової інформації про доходи отримані підприємством за експортними операціями пропонується відкривати окремі субрахунки другого порядку до рахунку 70 “Дохід від реалізації” (табл. 2).

Субрахунки другого порядку 7011, 7021, 7031 призначатимуться для відображення доходів отриманих від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) вітчизняним покупцям та будуть кореспондувати з субрахунком 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”. Дані субрахунків 7012, 7022, 7032 – показуватимуть доходи отримані від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на експорт і кореспондуватимуть з субрахунком 362 “Розрахунки з іноземними покупцями”.

На рис. 1 наведено побудову аналітичного обліку доходів від реалізації хлібопекарних підприємств з урахуванням вищезазначених рекомендацій.

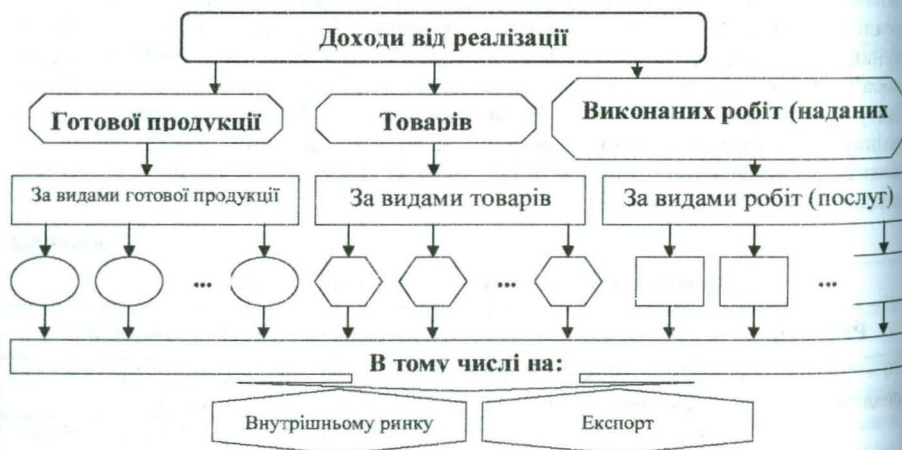


Рис. 1 Побудова аналітичного обліку доходів від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг)

Якщо підприємство реалізує виготовлену готову продукцію не тільки вітчизняним покупцям, але й іноземним, то при відображенні такої інформації в бухгалтерських регістрах слід розмежовувати дані в окремих графах.

IV. Висновки.

Отже, такий підхід до деталізації рахунків обліку доходів від реалізації та їх аналітичної побудови дасть можливість:

по-перше, більш ретельніше контролювати суми отриманих доходів як на вітчизняному ринку так і від експортних операцій;

по-друге, виявити найбільш прибуткові види готової продукції (товарів, робіт, послуг) та встановлення тенденцій їх рентабельності;

по-третє, накопичувати інформацію за відповідними субрахунками другого порядку, яка може ефективно використовуватись для прийняття обґрунтованих управлінських рішень та при проведенні економічного аналізу.

Література:

1. Гуцайлюк Л.О. Облік і аудит фінансових результатів промислового підприємства (на прикладі хлібопекарних виробництв західного регіону України): Дис. канд. екон. наук: 08.06.04. – Тернопіль, 1998.
2. Деньга С.М. Облік і аналіз затрат, доходів і фінансових результатів торгових підприємств (на прикладі торгових підприємств Укоопспілки): Дис. канд. екон. наук: 08.06.04. – К., 1997.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, зі змінами.
4. Кузьмінська О.Е. Облік, аудит та аналіз фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання в Україні: Дис. канд. екон. наук: 08.06.04. – К., 1995.
5. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004. /Пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1272 с.
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, зі змінами.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290, зі змінами.